

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 57 - Cosit**Data** 25 de março de 2021**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

CONTRIBUINTE. PROPRIETÁRIO. TITULAR DO DOMÍNIO ÚTIL. POSSUIDOR A QUALQUER TÍTULO. DIREITO REAL DE SUPERFÍCIE.

O contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Havendo Escritura de Constituição de Direito Real de Superfície, entre o proprietário do imóvel rural (fundeiro) e a pessoa adquirente do direito real de superfície (superficiário), o fundeiro continua com o direito de propriedade, enquanto o superficiário passa a deter o domínio útil.

Coexistindo na condição de contribuintes o proprietário do imóvel e o titular do seu domínio útil, pode a autoridade administrativa, para eleger o sujeito passivo tributário, optar por um deles, visando a facilitar os procedimentos de fiscalização e arrecadação.

A eleição do superficiário para o cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias, não afasta a responsabilidade do fundeiro.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 93, DE 20 DE JUNHO DE 2016.

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil, 1988, art. 153, inciso VI, § 4º, incisos I, II e III; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, (CTN), arts. 29, 30 e 31; Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 4º; Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, art. 5º; Instrução Normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002, art. 4º; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, arts. 1.225, 1.228, e 1.369 a 1.377 (Novo Código Civil); Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, art. 43, inciso I (Antigo Código Civil)

Relatório

A pessoa jurídica, acima identificada, por intermédio de seu procurador, instrumento anexado às fls. 142/149, protocolizou o presente processo de consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, dirigido à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a legislação tributária federal de que tratam os arts. 29 e 31 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional (CTN)), o art. 4º da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002.

2. A consulente informa, ainda, os seguintes fatos:

2.1. entre outras atividades, desenvolve atividades do ramo da agricultura, na produção de produtos agrícolas e derivados, desenvolvendo o cultivo de espécies vegetais, a comercialização e processamento de sua produção;

2.2. para o desenvolvimento das atividades depende da utilização de imóveis rurais de sua propriedade ou de terceiros, nos quais possa cultivar as espécies vegetais de sua produção;

2.3. em 30 de abril de 2019, incorporou a empresa (...), passando a ser sucessora da totalidade dos bens, direitos e obrigações, conforme documentos anexados às fls. 73/109;

2.4. a empresa incorporada (...) figura em “Escritura Pública de Constituição de Direito Real de Superfície com Condição Suspensiva e Resolutiva”, lavrada em 30 de novembro de 2018, como “superficiária”, tendo por objeto um imóvel rural de propriedade da empresa (...);

2.5. pela “Escritura Pública de Constituição de Direito Real de Superfície com Condição Suspensiva e Resolutiva”, documento anexado às fls. 114/126, a empresa proprietária do imóvel rural, denominado sítio (...), referendada como “proprietária” ou “fundeira”, cedeu, em condição onerosa, à empresa incorporada (...), referendada como “superficiária” o direito real de uso da superfície do imóvel rural, nos termos do art. 1.369 e seguintes da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Novo Código Civil), pelo prazo de 99 anos;

2.6. nos termos da Escritura Pública, o direito de uso da superfície por parte da empresa superficiária, que foi incorporada pela consulente, compreende:

A concessão do direito de superfície abrangerá todos os direitos, títulos. Interesses, passivos e obrigações incidentes e inerentes ao **IMÓVEL**, sua posse e uso a partir da Data de Eficácia, e a **SUPERFICIÁRIA** a partir de tal data deverá (a) exercer todos e quaisquer direitos, poderes, garantias, privilégios, prerrogativas relacionados com o **IMÓVEL** objeto do direito de superfície, sua posse e uso, incluindo, mas não se limitando ao direito de proteger a posse, instaurar processo, demandar, defender-se, manifestar-se, contestar ou apresentar recursos, seja por lei ou por equidade, em razão de infrações, violação, uso indevido, apropriação indébita ou outro descumprimento, sejam diretos ou indiretos, presentes ou futuros, seja judicial ou administrativamente, e, da mesma forma, (b) manter a **PROPRIETÁRIA** livre e indene de quaisquer danos que sejam relativos ao **IMÓVEL** e às atividades nele desempenhadas

pela **SUPERFICIÁRIA**, cuja causa, ato ou fato gerador ocorra após a Data de Eficácia na forma da Cláusula 3.1.2.

2.7. após o ato de incorporação, que se deu em abril de 2019, e na situação de sucessora dos bens, direitos e obrigações da empresa incorporada, passou a usar, para o desenvolvimento das suas atividades econômicas e sociais dentro do ramo da agricultura, o imóvel rural sobre o qual recai o direito de uso de superfície instituído pela “Escritura Pública de Constituição de Direito Real de Superfície com Condição Suspensiva e Resolutiva”, devidamente averbada na matrícula do imóvel rural de propriedade da empresa (...);

3. Dadas essas informações, e com a finalidade de fundamentar os questionamentos da consulta, o consulente vem discorrendo sobre a doutrina do conceito de direito real de propriedade e sobre o direito real de superfície, tendo por base os arts. 1.225, 1.228, 1.369 a 1.377, todos da Lei nº 10.406, de 2002 (Novo Código Civil), transcrevendo, inclusive, a jurisprudência no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, visando a definição do contribuinte do ITR, nos termos dos arts. 29, 30 e 31 do CTN, com regulamentação dada pelo art. 4º da Lei nº 9.393, de 1996, e pelo art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 256, de 2002.

4. Com base na doutrina e na jurisprudência no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a consulente vem demonstrando o entendimento de poder figurar como contribuinte do ITR, apesar de não ser a proprietária do imóvel rural.

5. Para uma melhor clareza da questão, a seguir transcrevem-se excertos dos fundamentos do entendimento da consulente:

(...)

Como visto acima, o CTN se utilizou das expressões "titular de domínio útil" e "possuidor a qualquer título" para designar aqueles contribuintes do ITR que não fossem proprietários de imóvel rural. Nesse sentido, a Consulente entende que o direito de superfície se adequa aos conceitos das duas expressões, de modo que deve ser considerada contribuinte do imposto. É o que se passa a demonstrar.

A Consulente é titular do domínio útil dos imóveis sobre os quais recai o direito de superfície.

Como exposto, a utilização do conceito de domínio útil é alvo de intensas críticas de respeitadas opiniões doutrinárias, o que os conduz à conclusão de que, na enfiteuse, não há transferência de domínio útil. Não obstante, a utilização dessa conclusão como base esvaziaria o comando do art. 31 do CTN, bem como dos dispositivos da lei civil que expressamente reconhecem a segregação do domínio entre domínio direto e domínio útil. Mostra-se mais adequada, portanto, a adoção do entendimento de Caio Mário da Silva (...)

Com efeito, a IN 256/02 dispõe que é titular do domínio útil o enfiteuta, validando o entendimento de que se trata de segregação existente e válida do domínio, empenhada pelo Código Civil. No entanto, a IN 256/02 não esclarece se reside na enfiteuse a única hipótese de titularidade do domínio útil ou se se trata de mero exemplo assim colocado pela norma.

Nesse sentido, a Consulente entende que a melhor interpretação da IN 256/02 à luz do CTN conduz à conclusão de que o titular do domínio útil não pode ser apenas o

enfiteuta, mas também deve ser o superficiário. Isso porque (a) como se demonstrará, o legislador complementar não desejou e efetivamente não se referiu apenas à enfiteuse ao dispor sobre o titular de domínio útil e (b) o direito de superfície não existia, no caso da propriedade rural, à época da IN 256/02, de modo que seria impossível à RFB antever o surgimento do instituto.

Em relação ao item (a), deve-se notar que a enfiteuse é instituto longamente conhecido no Direito brasileiro, existindo antes mesmo do Código Civil de 1916. O legislador complementar sem dúvida alguma conhecia o direito real de enfiteuse, de modo que, se quisesse somente a ele se referir teria se valido de seu nome. Não é, porém, o que ocorreu.

Justamente em função da dinamicidade das relações reais, pessoais e obrigacionais, o legislador complementar elegeu um atributo para caracterização do contribuinte do ITR. Em vez de designá-lo o enfiteuta, pessoa definida, optou por atribuir a condição de contribuinte ao possuidor do atributo domínio útil. E, como já visto, sob o ponto de vista do domínio útil, não há nada que possa diferenciar a enfiteuse da superfície. Tanto o enfiteuta quanto o superficiário são sujeitos capazes de exercer sobre o imóvel os mesmos poderes.

Nem se diga que a diferença entre os dois institutos se encontra no poder sobre o subsolo, detido pelo enfiteuta e não pelo superficiário. Com efeito, majoritariamente, o que interessa ao titular de direito sobre imóvel é o que se encontra no solo. Além disso, note-se que, nos termos do art. 1.369, parágrafo único, do Código Civil admite a possibilidade de o proprietário conceder ao superficiário o poder também sobre o subsolo.

Para que não restem dúvidas sobre o intento do legislador complementar, cabe transcrever o item 48 do relatório apresentado por Rubens Gomes de Souza ao projeto que deu origem ao CTN, no curso do processo legislativo (grifos nossos):

*48. No art. 31, o Projeto define o imposto territorial rural (Constituição, art. 19 n.º I). O correspondente art. 48 do Anteprojeto formulava a definição remetendo, quanto ao conceito de imóvel para os efeitos do imposto, ao art 43 n.º I do Código Civil. A Comissão preferiu excluir essa remissão, não só em obediência ao critério geral de não remeter a leis outras que a própria Constituição (supra: 13), e bem assim porque, do que se contém no citado dispositivo do Código Civil, é útil, **no caso, apenas a referência à superfície do solo, cabendo ao contrário excluir os acessórios e adjacências naturais, árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. (...)***

Justifica-se, assim, a delimitação do campo da incidência tão somente à superfície do solo, já prevista no art. 48 do Anteprojeto e melhor definida no dispositivo em exame. (...) Por sua vez, a referência ao espaço aéreo não poderia ter interesse fiscal, e no tocante ao subsolo o imposto só poderia incidir sobre as minas e jazidas, que, como as quedas d'água, possuem regime tributário próprio (Constituição, art. 15 § 2º), excludente de tributação diretamente pelos Estados (MONTEIRO BRISOLLA, "Regime Fiscal das Minas", Direito 25/52; SÁ FILHO, "As Minas e sua Tributação", Revista do Serviço Público, vol. 3 n.º 3).

Veja-se o art. 43, I, do Código Civil de 1916, remissão ao qual foi excluída pela comissão que analisou o projeto que resultou no CTN, substituindo-a pela redação atual, conforme justificativa acima transcrita:

Art. 43. São bens imóveis:

I. O solo com os seus acessórios e adjacências naturais compreendendo a superfície, as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

Ora, o legislador rejeitou de forma expressa a tributação da propriedade sobre o espaço aéreo e o subsolo, de modo que nenhuma importância tem se o superficiário é ou não detentor de direitos também sobre essas parcelas do imóvel. O comando do art. 31 do CTN visa justamente à tributação da titularidade sobre a superfície, como expressamente reconhecido no relatório preparado por Rubens Gomes de Souza, relator do projeto que deu origem ao CTN. Para fins de imposição do ITR, portanto, deve-se analisar quem efetivamente auferir benefícios econômicos da superfície, como preconizado pelo legislador complementar. Confirma esse entendimento o excerto a seguir, também extraído do supramencionado relatório de Rubens Gomes de Souza (grifos nossos):

*É, com efeito, pacífico em jurisprudência que os **tributos imobiliários incumbem a quem retira benefício econômico da ocupação da propriedade** (Revista dos Tribunais 131/550, 154/95, 157/110; Revista Forense 101/528, 133/472): **dai a referência do art. 31 ao domínio pleno ou útil e à justa posse**, entendida esta como a que não é violenta, clandestina ou precária (Código Civil, art. 489).*

Vê-se que o legislador complementar fundamentou a redação do art. 31 do CTN, que define o contribuinte do ITR, no destinatário do benefício econômico gerado pelo imóvel. No caso do direito de superfície, não há dúvidas de que o benefício econômico da exploração da superfície imobiliária é do superficiário, no caso, a Consulente. Além disso, note-se que o projeto encaminhado à análise parlamentar tratava como contribuinte apenas o justo possuidor, o que foi alterado para "possuidor a qualquer título", expandindo o racional de tributação do benefício econômico, visto que o possuidor de má-fé também retira benefícios econômicos do imóvel. Diante dessas razões, não há espaço para se questionar a que título o possuidor ou titular de domínio exerce esses direitos, mas, sim, da análise concreta de quem se beneficia da existência e manutenção do imóvel.

Considerando a intenção do legislador complementar de imposição do tributo sobre o detentor do atributo "domínio útil" e não sobre o detentor de direito real específico, a IN 256/02 visou a esclarecer que, à época, o enfiteuta era titular do domínio útil. Isso não pode significar, porém, que a IN 256/02 manteve a sujeição passiva do ITR estancada no tempo. A melhor interpretação do dispositivo requer o reconhecimento de que a RFB optou por utilizar a enfiteuse como exemplo do que seria a titularidade do domínio útil à época de sua edição.

Com efeito, a introdução do direito de superfície sobre propriedades rurais somente veio a ocorrer posteriormente à edição da instrução normativa, de modo que faz pouco sentido exigir que esta já previsse a criação daquela. A IN 256/02 esclareceu a norma contida no CTN e na Lei 9.393/66 em conformidade com a legislação vigente à época, hoje superada.

Desse modo, imperioso se faz o reconhecimento de que o superficiário é também titular de domínio útil, nos termos dos arts. 31 do CTN e 4º da Lei 9.393/66.

(...)

No caso concreto, a Consulente recebeu o direito de superfície sobre determinado imóvel, no qual desenvolve suas atividades sociais com finalidades econômicas. Nesse sentido, a Consulente determina as culturas a serem desenvolvidas, os animais a serem criados bem como eventuais benfeitorias ou construções a serem implantadas no imóvel. Assim, a Consulente detém e efetivamente exerce o poder de usar e gozar da coisa, dando-lhe a destinação - inclusive econômica - que melhor lhe convém. Por outro lado, o proprietário resta completamente afastado da relação jurídica, sendo que há apenas o direito, e seu exercício, da Consulente sobre o objeto, que consiste em imóvel rural.

(...)

Evidente, portanto, que a Consulente detém as faculdades características do direito de propriedade consistentes em usar, gozar e dispor, sob o ponto de vista jurídico, por ser superficiária e titular de direito real sobre o imóvel. No mesmo sentido, os fatos revelam que a Consulente efetivamente exerce esses direitos e mantém tais imóveis sob seu controle direto,

Em vista disso, somente se pode concluir que a IN 256/02 utilizou a figura do usufrutuário a título de exemplo, sobretudo quando se leva em consideração a existência de inúmeros outros negócios jurídicos, direitos reais e fatos da vida que conduzem à caracterização da posse, situação integralmente tutelada pelo ordenamento jurídico pátrio.

A Consulente é possuidora dos imóveis sobre os quais recai o direito de superfície.

Como visto acima, a posse se verifica pelo exercício de fato pelo possuidor, em alguma medida, daquelas faculdades garantidas pela lei ao proprietário. Nesse caso, o exercício é direto, de modo que o possuidor mantém a coisa em seu poder.

Em relação ao direito de superfície e sua relação com a posse, afirma Venosa:

O superficiário assume a posse direta da coisa, cabendo ao proprietário a posse indireta. O proprietário não pode turbar a posse do superficiário.

Como se nota, o direito de superfície imediatamente caracteriza a posse direta do superficiário, que passa a deter justo título sobre o imóvel.

Relativização do direito de propriedade.

Sob o ponto de vista do Direito Civil, o direito de propriedade confere ao seu titular a faculdade de uso, gozo e disposição do bem. Embora não seja autorizado a ignorá-los, o Direito Tributário constitui ramo autônomo do Direito, que não se restringe à mera reprodução dos institutos do Direito Civil. Com efeito, cabe ao intérprete da norma tributária verificar a materialidade da hipótese de incidência do tributo para constatar ou não essa possibilidade no caso concreto.

Nesse sentido, veja-se que, conforme excertos acima transcritos, o legislador complementar visou à tributação do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor a qualquer título, mas apenas à medida que esses sujeitos fossem capazes de **"retirar benefício econômico da ocupação da propriedade"**. A ausência dessa capacidade desnatura a hipótese de incidência do tributo, devendo ser repelida qualquer tentativa de imposição de impostos sobre a propriedade, como é o caso do

ITR, às situações em que o proprietário não detém qualquer direito efetivo sobre o bem, nem tenha qualquer expectativa de aproveitamento econômico em relação a ele.

O Superior Tribunal de Justiça já firmou o entendimento acima exposto, decidindo que a imposição do ITR perante o proprietário exige que este efetivamente tenha condições de exercer seu domínio, constituído pelos poderes de usar, gozar e fruir da coisa:

TRIBUTÁRIO. ITR. INCIDÊNCIA SOBRE IMÓVEL. INVASÃO DO MOVIMENTO "SEM TERRA". PERDA DO DOMÍNIO E DOS DIREITOS INERENTES À PROPRIEDADE. IMPOSSIBILIDADE DA SUBSISTÊNCIA DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. Conforme salientado no acórdão recorrido, o Tribunal a quo, no exame da matéria fática e probatória constante nos autos, explicitou que a recorrida não se encontraria na posse dos bens de sua propriedade desde 1987. (...)

4. A propriedade plena pressupõe o domínio, que se subdivide nos poderes de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa. Em que pese ser a propriedade um dos fatos geradores do ITR, essa propriedade não é plena quando o imóvel encontra-se invadido, pois o proprietário é tolhido das faculdades inerentes ao domínio sobre o imóvel.

5. Com a invasão do movimento "sem terra", o direito da recorrida ficou tolhido de praticamente todos seus elementos: não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem; consequentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há, a partir dele, qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para a proprietária. (Recurso Especial 1.144.982/PR, de 13 de outubro de 2009)

Note-se que o fato de a perda das faculdades de proprietário ter se dado em virtude de invasão do imóvel é irrelevante para o deslinde da questão. Juridicamente, importa verificar apenas se o proprietário, por qualquer motivo que seja, se encontra privado de seus poderes típicos e se ele é efetivamente capaz de extrair qualquer benefício econômico do bem imóvel

Irrelevante, portanto, o fato de a Proprietária ter escolhido se desfazer desses direitos. Ora, da mesma forma procede aquele que aliena a propriedade, sem que se lhe questione sua não sujeição ao ITR após a alienação.

Além disso, note-se que o direito de superfície se sobrepõe a qualquer relação obrigacional porventura existente entre a Proprietária e outras partes, dentre as quais se destaca o próprio fisco. Não se trata, portanto, de intentar a oposição de convenção particular ao fisco, visto que convenções particulares têm natureza meramente obrigacional. Trata-se do reconhecimento de direito real, que se sobrepõe a eventual obrigação perante o fisco.

No presente caso, a Proprietária se encontra integralmente privada de seus poderes derivados de seu título de propriedade, em razão da constituição de ônus real sobre seu imóvel, os quais se encontram em mãos da Consulente. Desse modo, imperioso o reconhecimento de que a Consulente, e não a Proprietária, é de fato a contribuinte do ITR.

6.

Ao final, apresentou os seguintes questionamentos:

- (a) *Está correto o entendimento da Consulente de que a constituição de direito real de superfície sobre imóvel transfere à Consulente, por prazo determinado e de forma irrevogável, todos os poderes elementares do direito de propriedade e, à luz do precedente do Superior Tribunal de Justiça acima exposto, retira a Proprietária da hipótese de incidência delineada pelos arts. 31 do CTN e 4º da Lei 9.393/66? Note-se que a Proprietária não mantém qualquer poder sobre o imóvel, restando com a propriedade apenas formal.?*
- (b) *Está correto o entendimento da Consulente de que, na qualidade de detentora de direito real de superfície sobre imóvel rural, é titular de domínio útil para fins de sujeição passiva ao ITR, nos termos dos arts. 31 do CTN e 4º da Lei 9.393/66, à vista de que o legislador complementar intentou, com a expressão "domínio útil", abranger tanto a enfiteuse quanto qualquer instituto de Direito Civil que viesse a substituí-la, como o direito de superfície? No mesmo sentido, está correto o entendimento de que a Consulente é sujeito passivo do ITR e das obrigações acessórias correlacionadas em relação ao imóvel acima referenciado?*
- (c) *Está correto o entendimento da Consulente de que o fato de efetivamente exercer seu direito de uso e gozo do imóvel e de disposição de direitos a ele relativos, podendo lhe dar qualquer destinação lícita, livre da interferência da Proprietária, amparada pela constituição de direito real de superfície sobre o imóvel, a caracteriza como possuidora a qualquer título, conforme preconizado pelos arts. 31 do CTN e 4º da Lei 9.393/66? No mesmo sentido, está correto o entendimento de que a Consulente é sujeito passivo do ITR e das obrigações acessórias correlacionadas em relação ao imóvel acima referenciado?*
- (d) *Está correto o entendimento da Consulente de que o pagamento do ITR e cumprimento das respectivas obrigações acessórias pela Consulente libera a Proprietária dos imóveis de qualquer ônus fiscal imposto a título de ITR e/ou obrigações acessórias correspondentes em relação ao imóvel referenciado?*

Fundamentos

7. Importa, inicialmente, esclarecer que o processo de consulta, regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

8. É necessário, ainda, ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não

convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consultante (art. 28 da mencionada Instrução Normativa), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

9. Considerando estarem presentes os requisitos de admissibilidade exigidos pela legislação de regência, esta consulta merece conhecimento.

10. Soluciona-se a consulta com os fundamentos a seguir delineados.

11. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF de 1988), trata o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, no inciso VI do art. 153, nos seguintes termos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI - propriedade territorial rural;

(...)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (grifou-se)

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Regulamento)

12. O fato gerador e o contribuinte do ITR estão definidos nos arts. 29 e 31 do CTN, no art 4º da Lei nº 9.393, de 1996, no art. 5º do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 256, de 2002, nos termos, que, abaixo se transcrevem:

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município. (grifou-se)

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. (grifou-se)

LEI Nº 9.393, DE 19 DE DEZEMBRO DE 1996.

Contribuinte

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. (grifou-se)

Parágrafo único. O domicílio tributário do contribuinte é o município de localização do imóvel, vedada a eleição de qualquer outro.

DECRETO Nº 4.382, DE 19 DE SETEMBRO DE 2002.

TÍTULO IV

DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO I

DO CONTRIBUINTE

Art. 5º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título (Lei nº 5.172, de 1966, art. 31; Lei nº 9.393, de 1996, art. 4º). (grifou-se)

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 256, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2002.

SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

CONTRIBUINTE

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. (grifou-se)

§ 1º É titular do domínio útil aquele que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse ou aforamento. (grifou-se)

§ 2º É possuidor a qualquer título aquele que tem a posse do imóvel rural, seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público. (grifou-se)

§ 3º Na hipótese de desapropriação do imóvel rural por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público, é contribuinte:

I - o expropriado, em relação aos fatos geradores ocorridos até a data da perda da posse ou da propriedade, observado o disposto no art. 5º;

II - o expropriante, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da imissão prévia ou provisória na posse ou da transferência ou incorporação do imóvel rural ao seu patrimônio.

§ 4º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, não se considera contribuinte do ITR o arrendatário, comodatário ou parceiro de imóvel rural explorado por contrato de arrendamento, comodato ou parceria.

DO CONTRIBUINTE DO ITR

13. Pela legislação, acima, transcrita, notadamente o art. 31 do CTN, tem-se que o contribuinte do ITR é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

14. Assim, tem-se que o contribuinte originário é o proprietário do imóvel rural, devidamente reconhecido pelo título público de registro de imóveis. Em havendo ato de cessão do domínio útil por enfiteuse, aforamento ou de usufruto, pode-se eleger como contribuinte do ITR o titular do domínio útil, na situação de enfiteuta, ou o possuidor a qualquer título, na situação de usufrutuário. Outra situação é aquela de ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público, em que se elege o assentado como contribuinte. Em todos esses casos o proprietário formal responde solidariamente pelas obrigações tributárias. Para o caso, a situação que se afigura é aquela em que o proprietário formal não fazendo uso do imóvel rural, por vontade própria, cede a terceiros o uso do imóvel.

15. Para fins de definição do proprietário tem-se empregado a definição usada no Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002, precisamente, nos arts. 1.225 e 1.228. Vejamos:

Art. 1.225. São direitos reais:

I - a propriedade;

II - a superfície;

III - (...);

IV - o usufruto;

(...);

TÍTULO III

Da Propriedade

CAPÍTULO I

Da Propriedade em Geral

Seção I

Disposições Preliminares

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

16. Esse conceito é predominante no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, constando do Manual de Perguntas e Respostas do ITR de 2020, pergunta 30. Vejamos:

030 - O que é direito de propriedade de imóvel rural?

O ITR adota o instituto da propriedade tal qual definido pelo Código Civil. É o direito de usar, gozar e dispor do imóvel e de reavê-lo de quem quer que injustamente o possua ou o detenha.

(Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil (CC), art. 1.228)

17. O titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título encontra-se definido no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 256, de 2002, acima transcrita, nos seguintes termos:

17.1 é titular do domínio útil aquele que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse ou aforamento; e,

17.2. é possuidor a qualquer título aquele que tem a posse do imóvel rural, seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, no caso de usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público.

18. Vê-se, então, que tanto na situação de titular do domínio útil, na hipótese de enfiteuse, como na situação de possuidor a qualquer título, nas hipóteses de usufruto, ocupação autorizada ou não pelo Poder Público, coexiste a figura do proprietário de direito, podendo ser um particular, pessoa física ou jurídica, ou um ente público do Município, Estado ou da União.

DO TITULAR DO DOMÍNIO ÚTIL

19. Deve-se esclarecer que a enfiteuse era um instituto previsto no Código Civil anterior, Lei nº 3.071, de 1916, nos arts. 678 a 691. Por oportuno, vejamos a redação dos arts. 678, 679, 680, 681 e 682.

Art. 678. Dá-se a enfiteuse, aforamento, ou empraçamento, quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui à outro o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável.

Art. 679. O contrato de enfiteuse é perpétuo. A enfiteuse por tempo limitado considera-se arrendamento, e com tal se rege.

Art. 680. Só podem ser objeto de enfiteuse terras não cultivadas ou terrenos que se destinem a edificação.

Art. 681. Os bens enfiteuticos transmitem-se por herança na mesma ordem estabelecida a respeito dos alodiais neste Código, arts. 1.603 e 1619; mas, não podem ser divididos em glebas sem consentimento do senhorio.

Art. 682. É obrigado o enfiteuta a satisfazer os impostos e os ônus reais que gravarem o imóvel.

19.1. Observa-se que tal instituto conferia a alguém, perpetuamente, o domínio útil de uma propriedade, sendo este conhecido como foreiro ou enfiteuta, o qual tinha a obrigação de pagar ao senhorio de direito, que possuía o domínio eminente ou direto do bem, uma quantia anual, que era conhecida mais usualmente como foro. Vê-se, ainda, que esse instituto se revestia de natureza jurídica de direito real.

19.2. Depreende-se que a enfiteuse é um direito real limitado, que confere a outrem poderes inerentes ao domínio. Tal domínio era transferido a outrem, sendo este denominado como enfiteuta ou foreiro, o qual possuía o domínio útil do bem, ou seja, a este era entregue grandes poderes sobre a terra, de forma que dono parecesse, sendo-lhe outorgado usar, gozar, fruir e dispor do bem objeto de enfiteuse. Tornando, desta forma, a enfiteuse o direito real em coisa alheia mais amplo dentro do ordenamento. No outro pólo da relação estava o titular do domínio eminente ou direto, conhecido como senhorio, sendo este o real proprietário da terra, o qual cede o seu uso mediante o pagamento de foro anual.

19.3. Nesse ponto, é bom lembrar que o atual Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002) não traz o instituto da enfiteuse ou do aforamento. Pode-se entender que esse instituto tem sido substituído pelo do direito real de superfície, tratado nos arts. 1.369 a 1.377, que, adiante, se comentará.

DA EXPRESSÃO POSSUIDOR A QUALQUER TÍTULO

20. Quanto à expressão “possuidor a qualquer título”, percebe-se que a legislação normativa adota o instituto da posse tal qual definido pelo atual Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), nos arts. 1.196, 1.390, 1.394, 1.403, inciso II, 1.412 e 1.414. Vejamos:

Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Art. 1.390. O usufruto pode recair em um ou mais bens, móveis ou imóveis, em um patrimônio inteiro, ou parte deste, abrangendo-lhe, no todo ou em parte, os frutos e utilidades.

Art. 1.394. O usufrutuário tem direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos.

Art. 1.403. Incumbem ao usufrutuário:

I - as despesas ordinárias de conservação dos bens no estado em que os recebeu;

II - as prestações e os tributos devidos pela posse ou rendimento da coisa usufruída.

Art. 1.412. O usuário usará da coisa e perceberá os seus frutos, quanto o exigirem as necessidades suas e de sua família.

§ 1º Avaliar-se-ão as necessidades pessoais do usuário conforme a sua condição social e o lugar onde viver.

§ 2º As necessidades da família do usuário compreendem as de seu cônjuge, dos filhos solteiros e das pessoas de seu serviço doméstico.

Art. 1.414. Quando o uso consistir no direito de habitar gratuitamente casa alheia, o titular deste direito não a pode alugar, nem emprestar, mas simplesmente ocupá-la com sua família.

20.1. Nesse contexto, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, vejamos a resposta à pergunta 32 do Manual de Perguntas e Respostas do ITR de 2020, que, abaixo se transcreve:

POSSUIDOR A QUALQUER TÍTULO

032 - Quem é possuidor a qualquer título?

O ITR adota o instituto da posse tal qual definido pelo Código Civil. É possuidor a qualquer título aquele que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação (posse com ***animus domini***), seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, como ocorre no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público.

A expressão posse a qualquer título refere-se à posse plena, sem subordinação (posse com ***animus domini***), abrangendo a posse justa (legítima) e a posse injusta (ilegítima). A posse será justa se não for violenta, clandestina ou precária; será injusta se for:

I - violenta, ou seja, adquirida pela força física ou coação moral;

II - clandestina, isto é, estabelecida às ocultas daquele que tem interesse em tomar conhecimento;

III - precária, quando decorre do abuso de confiança por parte de quem recebe a coisa, a título provisório, com o dever de restituí-la.

(CC, arts. 1.196, 1.390, 1.394, 1.403, inciso II, 1.412 e 1.414; IN SRF nº 256, de 2002, art. 4º, § 2º)

DA CONSULTA

21. De imediato, deve-se esclarecer, pelo relatório dos fatos da consulta, que a consulente não poderia se enquadrar como contribuinte na situação de possuidor a qualquer título, nem como usufrutuário, posto que figura como superficiário em Escritura Pública de Constituição de Direito Real de Superfície, nem por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público, posto que não houve litígio judicial.

22. Para o presente caso, tem-se que o imóvel rural sujeito à incidência do ITR possui registro de imóveis em cartório, documento anexado às fls. 128/132, em cuja matrícula se verificam averbações diversas, inclusive a da averbação da “Escritura Pública de Constituição de Direito Real de Superfície com Condição Suspensiva e Resolutiva”, ato oneroso com prazo de 99 anos, lavrada em 30/11/2018. Os atos de averbações identificam a empresa proprietária atual do imóvel, a empresa superficiária e o ato de incorporação da empresa superficiária, ocorrido em 30/04/2019. Constata-se, inclusive, a transferência do direito real de superfície para a empresa incorporadora, sucessora, que ora apresenta a presente consulta. Portanto, são conhecidas a empresa proprietária do imóvel rural e a empresa detentora, por sucessão, do direito real de superfície, por hora identificada como superficiária.

23. Como sabido, o direito real de superfície está previsto na Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), nos arts. 1.369 a 1.377.

24. Vejamos, então, a redação desses artigos:

Art. 1.369. O proprietário pode conceder a outrem o direito de construir ou de plantar em seu terreno, por tempo determinado, mediante escritura pública devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis. (grifou-se)

Parágrafo único. O direito de superfície não autoriza obra no subsolo, salvo se for inerente ao objeto da concessão. (grifou-se)

Art. 1.370. A concessão da superfície será gratuita ou onerosa; se onerosa, estipularão as partes se o pagamento será feito de uma só vez, ou parceladamente. (grifou-se)

Art. 1.371. O superficiário responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel. (grifou-se)

Art. 1.372. O direito de superfície pode transferir-se a terceiros e, por morte do superficiário, aos seus herdeiros. (grifou-se)

Parágrafo único. Não poderá ser estipulado pelo concedente, a nenhum título, qualquer pagamento pela transferência. (grifou-se)

Art. 1.373. Em caso de alienação do imóvel ou do direito de superfície, o superficiário ou o proprietário tem direito de preferência, em igualdade de condições.

Art. 1.374. Antes do termo final, resolver-se-á a concessão se o superficiário der ao terreno destinação diversa daquela para que foi concedida.

Art. 1.375. Extinta a concessão, o proprietário passará a ter a propriedade plena sobre o terreno, construção ou plantação, independentemente de indenização, se as partes não houverem estipulado o contrário.

Art. 1.376. No caso de extinção do direito de superfície em consequência de desapropriação, a indenização cabe ao proprietário e ao superficiário, no valor correspondente ao direito real de cada um.

Art. 1.377. O direito de superfície, constituído por pessoa jurídica de direito público interno, rege-se por este Código, no que não for diversamente disciplinado em lei especial.

25. Nesse ponto, é pertinente a lembrança do conceito de direito de propriedade adotado nos arts. 1.225 e 1.228 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), acima, já transcritos.

26. Utilizando-se do direito de propriedade, a empresa proprietária do imóvel rural cedeu a terceiros o uso do imóvel, por um prazo de 99 anos, tendo por objeto o direito real de superfície, para que o adquirente pudesse desenvolver atividade rural. Percebe-se que a empresa cedente do direito de superfície permanece com a propriedade, mesmo parcial, só não podendo fazer uso da superfície. Verifica-se que a empresa cedente pode, como proprietária, inclusive, alienar o imóvel. O imóvel rural continua objeto de sucessão como de propriedade da empresa cedente do direito de superfície. A empresa cedente do direito real de superfície, mesmo privada do direito de uso, é proprietária do imóvel, pois readquirirá o direito de uso da superfície após o término do prazo de concessão, readquirindo a propriedade plena (*Extinta a concessão, o proprietário passará a ter a*

propriedade plena sobre o terreno, construção ou plantação, independentemente de indenização, se as partes não houverem estipulado o contrário - art. 1.375 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil).

27. Pela legislação tributária relativa ao ITR, acima transcrita, notadamente o art. 31 do CTN, concebe-se que a empresa cedente do direito real de superfície, mesmo após a cessão, continua ostentando a condição de contribuinte do ITR, na qualidade de proprietária. Do mesmo modo, após a escritura do direito de superfície, passa o superficiário a ostentar também a condição de contribuinte, na qualidade de titular do domínio útil. Nesse caso, a Administração Tributária pode eleger o superficiário para o cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias, no sentido de facilitar os processos de fiscalização e arrecadação, já que é este quem explora economicamente a atividade e detém os dados necessários ao cumprimento das obrigações acessórias, considerando-se, ademais, o comando do art. 1.371 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil). Contudo, tal não afasta a responsabilidade do proprietário formal.

28. A leitura dos dispositivos do instituto da enfiteuse, previstos nos arts. 678 a 691 da Lei nº 3.071, de 1916 (antigo Código Civil), e a leitura dos dispositivos do instituto do direito real de superfície, previstos nos arts. 1.369 a 1.377 da Lei nº 10.406, de 2002 (atual Código Civil), permitem concluir que o instituto do direito real de superfície veio a substituir, em parte, o instituto da enfiteuse ou do aforamento, atendendo as exigências da função social do imóvel rural e da função econômica de produção de produtos para alimentação humana, indústria e comércio.

29. Nesse raciocínio, nada obsta o entendimento de que a expressão "titular do seu domínio útil", utilizada no art. 31 do CTN, no art. 4º da Lei nº 9.393, de 1996, no art. 5º do Decreto nº 4.382, de 2002, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 256, de 2002, para definir o contribuinte do ITR, possa se referir, além dos titulares de aquisições por enfiteuse ou aforamento, feitas sob a vigência do Código Civil de 1916, aos titulares de aquisições de direito real de superfície, sob a vigência do atual Código Civil. Como já esclarecido, em ambas as situações, coexiste a figura do proprietário.

30. Vem em socorro a esse entendimento o conteúdo do inciso I do § 4º do art. 153 da CF de 1988, acima transcrito e já comentado, na visão de que a finalidade precípua do ITR é a utilização do imóvel rural, desestimulando a manutenção de propriedades improdutivas. Percebe-se que na apuração do valor do imposto, através do preenchimento da DITR, necessita-se das informações da área tributável, da área aproveitável, da área utilizada, da área não utilizada, do valor da terra nua e do valor da terra nua tributável. Essas informações são de conhecimento e de total controle do superficiário que utiliza o solo para produção objeto da atividade rural.

31. Ademais, em se aceitando que o superficiário seja o contribuinte do ITR, enquanto vigente o direito de superfície, concebe-se que estarão facilitadas a arrecadação e fiscalização do ITR por parte da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

32. Diante de todo o exposto, entende-se que a consulente na situação de superficiária de um imóvel rural pode se enquadrar como contribuinte do ITR, na situação de

titular de domínio útil, nos termos do § 1º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 256, de 2002, fazendo valer o disposto no art. 1.371 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil).

33. Para os efeitos tributários relativamente à identificação do contribuinte na inscrição do imóvel perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, deve-se requerer a atualização cadastral para alteração do titular "contribuinte", pelos meios disponíveis, através do Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir) ou do Documento de Informação e de Atualização, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 22 de maio de 2014:

CAPÍTULO III

DA OBRIGATORIEDADE DA INSCRIÇÃO E DA TITULARIDADE

Art. 4º É obrigatória a inscrição no Cafir de todos os imóveis rurais, inclusive os que gozam de imunidade ou isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Parágrafo único. A inscrição do imóvel rural no Cafir e os efeitos dela decorrentes não geram qualquer direito de propriedade, domínio útil ou posse.

Art. 5º Denomina-se titular o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título das parcelas que compõem o imóvel rural, em nome de quem é efetuado o cadastramento no Cafir. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1582, de 17 de agosto de 2015)

§ 1º Proprietário é aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor de parcela que compõe o imóvel rural, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1582, de 17 de agosto de 2015)

§ 2º Titular do domínio útil ou enfiteuta é aquele a quem foi atribuído, pelo senhorio direto, domínio útil de parcela que compõe o imóvel rural. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1582, de 17 de agosto de 2015)

§ 3º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, possuidor a qualquer título é aquele que tem a posse plena, sem subordinação, também chamada de posse com animus domini, de parcela que compõe imóvel rural. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1582, de 17 de agosto de 2015)

34. Em se elegendo o titular do domínio útil, para o presente caso, o superficiário, detentor do direito de superfície, como contribuinte, tal não afasta a responsabilidade do fundeiro, que continua ostentando a condição de contribuinte, na qualidade de proprietário de direito do imóvel.

35. Resta evidente, que a empresa detentora da propriedade do imóvel, tido por "fundeiro" na relação entre as partes na Escritura Pública de Constituição de Direito Real de Superfície com Condição Suspensiva e Resolutiva, pode ser intimada a cumprir as obrigações principal e acessória relativas ao ITR, na hipótese de não cumprimento por parte da empresa superficiária.

36. Por fim, cabe expor o entendimento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil sobre o contribuinte do ITR nos casos em que o imóvel rural é explorado por

terceiros, nas situações previstas nos §§ 1º e 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 256, de 2002, demonstrado nos fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 93, de 20 de junho de 2016.

37. Vejamos excertos da ementa e dos fundamentos da citada Solução de Consulta.

EMENTA

(...)

FATOS GERADORES DO TRIBUTO. CONTRIBUINTES.

Segundo a legislação vigente, o fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

Destarte, contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, sendo este entendido como o que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação, “cum animus domini”. Portanto, coexistindo titular do domínio e possuidor com ânimo de dono, pode a autoridade administrativa, para eleger o sujeito passivo tributário, optar por um deles, visando a facilitar o procedimento de arrecadação.

No presente caso, o possuidor é o contribuinte do ITR, visto exercer a posse a justo título do imóvel em questão, “cum animus domini”, vez que o proprietário lhe cedeu o exercício possessório.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 29, 31, 109, 118, 121, 123, 129, 130, incisos II e III, e 134, inciso IV; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), art. 1.793; Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996; Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 (Regulamento do ITR); Instrução Normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002; Instrução Normativa RFB nº 1.467, de 22 de maio de 2014, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.582, de 17 de agosto de 2015.

FUNDAMENTOS

[...]

30. Assim sendo, nessa esteira, reproduzem-se estes dispositivos do Código Tributário Nacional – CTN, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e recepcionado pela Constituição de 1988 com o status de lei complementar:

[...]

37. Por outro lado, aduza-se que, embora o art. 153, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, autorize a União a tributar a “propriedade territorial rural”, o CTN, no seu art. 29, considera o fato jurígeno do ITR “a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.”. Nesse rumo, festejados doutrinadores afirmam que, na espécie, o Código não extrapolou o texto constitucional, eis que o domínio útil e a posse são atributos intrínsecos a um direito maior, que é o direito de propriedade.

38. Sublinhe-se que a mencionada Lei ordinária nº 9.393, de 1996, adotou, relativamente ao ITR, os mesmos fatos geradores e contribuintes eleitos pelos arts. 29 e 31 do Código Tributário. Se não, vejamos:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

[...]

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

[...]

39. Estatui a sobredita IN SRF nº 256, de 2002:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

[...]

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

§ 1º É titular do domínio útil aquele que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse ou aforamento.

§ 2º É possuidor a qualquer título aquele que tem a posse do imóvel rural, seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público.

40. Segundo o art. 1.228, **caput**, do Código Civil, “o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.” São elementos constitutivos da propriedade o *jus utendi* (direito de usar), o *jus fruendi* (direito de gozar ou usufruir), o *jus abutendi* ou *disponendi* (direito de dispor da coisa) e o *jus vindicatio* (direito de reaver a coisa). A propriedade presume-se plena e exclusiva, até prova em contrário (CC, art. 1.231), em virtude do que o bem imóvel (salvo os casos de condomínio) não pertence simultaneamente a duas ou mais pessoas.

41. Cumpre observar que somente a posse *cum animus domini* é tributável pelo ITR, conforme expressamente disposto no art. 5º, § 3º, da IN RFB nº 1.467, de 2014. Humberto Theodoro Júnior esclarece:

Quanto ao animus domini, trata-se do qualificativo da posse que evidencia, exteriormente, estar agindo o possuidor com o comportamento ou postura de quem se considera, de fato, proprietário da coisa [...] na verdade, só há o ânimo de dono quando a vontade aparente do possuidor se identifica com a do proprietário, ou seja, quando explora a coisa com exclusividade e sem subordinação à ordem de quem quer que seja.

42. Nessa vereda, é pacífica a compreensão do STJ sobre a matéria, conforme o aresto do Recurso Especial nº 1.327.539-DF, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 14/8/2012, DJe de 20/8/2012, entendimento esse que é aplicável também ao ITR, mutatis mutandis:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. IPTU. CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE ANIMUS DOMINI. CONDOMÍNIO. MERO ADMINISTRADOR.

1. [...].

2. *O fato gerador do IPTU, conforme dispõe o art. 32 do CTN, é a propriedade, o domínio útil ou a posse. O contribuinte da exação é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio ou seu possuidor a qualquer título (art. 34 do CTN).*

3. *A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que somente a posse com animus domini é apta a gerar a exação predial urbana, o que não ocorre com o condomínio, in casu, que apenas possui a qualidade de administrador de bens de terceiros.*

4. *"Não é qualquer posse que [o CTN] deseja ver tributada. Não é a posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação) ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova etc.). A posse prevista no Código Tributário como tributável é a de pessoa que já é ou pode ser proprietária da coisa." (in Curso de Direito Tributário, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, 8ª Edição - Imposto Predial e Territorial Urbano, pp.736/737).*

Recurso especial improvido.

43. Odmir Fernandes leciona sobre o tema:

Proprietário é a qualidade do possuidor, da pessoa física ou jurídica que detenha e reúna todos os poderes e direitos da propriedade plena, do domínio pleno. Para se sujeitar ao imposto sobre a propriedade, o proprietário deve ser tomado no sentido técnico da pessoa que detenha e reúna todos os poderes sobre o imóvel.

O proprietário, titular do domínio, que não conservar a posse com atributo da propriedade, não poderá se sujeitar ao imposto na categoria proprietário, em razão de o CTN eleger o titular do domínio útil e o possuidor a qualquer título para mesma sujeição ao tributo.

Não fosse assim, teríamos apenas propriedade plena, prevista na Constituição Federal, sem a possibilidade do desmembramento e separação do aspecto material e pessoal entre o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor.

[...].

Não cabe ao sujeito ativo exigir o tributo do titular do domínio direto que transferiu e se destituiu, pelo compromisso firmado, de todos os poderes da propriedade. Não fosse assim, não haveria a sujeição do imposto ao titular do domínio útil e ao possuidor, teríamos apenas a propriedade.

Contudo, se o sujeito ativo desconhecer quem detenha a posse com os atributos da propriedade, deverá exigir o imposto do proprietário, titular do domínio pleno, ou do titular do domínio útil, constante do registro imobiliário.

[...].

Por essa razão, o sujeito ativo, não conhecendo o possuidor, deve lançar o tributo em nome de quem conste no registro imobiliário e detenha o domínio. Caberá ao proprietário, titular do domínio pleno ou útil, comprovar que cedeu, transferiu ou foi destituído da posse, para ser excluído da relação jurídica tributária por ilegitimidade de parte ou erro na eleição do sujeito passivo.

44. O STJ corrobora tal entendimento, no acórdão do Recurso Especial nº 475.078-SP, Rel. Min. Teori Zavascki, 1ª Turma, julgado em 14/9/2004, DJ de 27/9/2004, aplicável ao ITR, fazendo-se as mudanças devidas:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA-E-VENDA. LEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIETÁRIO E POSSUIDOR. LEGISLAÇÃO MUNICIPAL.

1. O art. 34 do CTN estabelece que contribuinte do IPTU "é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título".

2. A existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica a exclusão automática, do pólo passivo da obrigação tributária, do titular do domínio (assim entendido aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis).

3. Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação.

4. Recurso especial a que se nega provimento.

[...]

Voto do Min. Teori Zavascki (Relator).

1. Para o deslinde da questão é necessário determinar se o comando do art. 34 do CTN permite que, diante da existência de contrato de promessa de compra-e-venda sobre o imóvel, seja excluída a responsabilidade do proprietário (aquele com título transcrito no Registro de Imóveis) em razão da existência de possuidor na condição de promitente-comprador. Sobre a sujeição passiva do IPTU dispõe o art. 34 do CTN:

"Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título".

A redação do citado dispositivo deixa clara a viabilidade de que o possuidor, na qualidade de promitente-comprador, seja considerado contribuinte do IPTU, podendo ser responsabilizado pelo seu pagamento. Essa linha de raciocínio já foi aplicada por esse Tribunal, relativamente ao ITR, no julgamento do RESP 354.176/SP, de relatoria da Min. Eliana Calmon, DJU 10.03.2003 ("Se o

contribuinte é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título, desnecessário o registro da escritura comprovando a alienação do imóvel como condição para executar-se o novo proprietário").

Entretanto, daí não se infere que o titular do domínio, aquele em cujo nome a propriedade está registrada no Registro de Imóveis, fica simplesmente afastado da relação jurídico-tributária em razão da existência de possuidor. Coexistindo titular do domínio e possuidor, divide-se a doutrina quanto à existência de ordem de prioridade para a responsabilização de um ou de outro pelo pagamento do IPTU.

Hugo de Brito Machado posiciona-se pela existência de uma ordem excludente de sujeitos passivos: "Havendo proprietário, não se cogitará de titular de domínio útil, nem de possuidor. Não havendo proprietário, seja porque a propriedade está fracionada, ou porque não está formalizada no registro competente, passa-se a cogitar da segunda figura indicada, vale dizer, do titular do domínio útil. Se for caso de imóvel sem propriedade formalizada, contribuinte será o possuidor a qualquer título." (Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. I., Atlas, 2003, p. 354).

De outro lado, Aires F. Barreto (in Comentários ao Código Tributário Nacional, Ives Gandra Martins, coordenador, Saraiva, 1998, p. 251), Aliomar Baleeiro (in Direito Tributário Brasileiro, Forense, 2003, p.238) e Ives Gandra Martins (in Curso de Direito Tributário, Forense, 2001, p.738) sustentam que o legislador tributário municipal pode optar entre os diversos contribuintes elencados. Assim a eleição do possuidor como contribuinte do IPTU é faculdade do legislador municipal e, caso a lei aponte ambos, a opção deve ser exercida pelo fisco. Veja-se a lição de Ives Gandra Martins:

"Assume, ainda, a condição de contribuinte o possuidor do imóvel, como o compromissário comprador imitido na posse, o usuário e o titular do direito real de habitação. O legislador poderá optar, para a decretação do tributo, por qualquer das situações previstas no Código Tributário Nacional. Vale dizer, poderá escolher, verbi gratia, o proprietário de imóvel compromissado à venda, ou o promitente comprador imitido na posse. Definindo a lei por contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar pelo possuidor no caso em que há proprietário. Há quem defenda haja uma escala de preferência a ser observada. Em outras palavras, vedado seria a autoridade administrativa optar pelo possuidor, sempre que conhecido fosse o proprietário. Não nos parece que assim seja. A escolha é livre. Opta-se por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação. " (ob.cit., Saraiva, 2001, p. 738.)

No caso concreto, não há notícia de que a lei municipal tenha eleito o promitente-comprador como contribuinte do IPTU de forma a excluir o proprietário. Pelo contrário, o próprio recurso especial informa que o Decreto Paulistano 37.923/99 tem a mesma redação que o art. 34 do CTN. Afastada fica, portanto, a única hipótese ventilada pela doutrina para a retirada do proprietário do imóvel da qualidade de contribuinte do IPTU.

Assim, inviável a exclusão do recorrente do polo passivo da execução fiscal.

2. Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial. É o voto. (grifamos).

45. Infere-se, pelos documentos colacionados pelo peticionário, que o (XXX) em tela exerce a posse a justo título da Fazenda (XXX), a partir da assinatura do epígrafado acordo, pelo que é forçoso concluir que o (XXX) é contribuinte do ITR relativamente à Fazenda (XXX), na qualidade de possuidor *cum animus domini*.

CONCLUSÃO

46. Em face do exposto, outras não podem ser as conclusões:

47. [...]

48. Outrossim, segundo o CTN, o fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município. A Lei ordinária nº 9.393, de 1996, adotou esses mesmos fatos jurídicos do ITR, sendo, destarte, contribuintes do imposto o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, sendo este entendido como o que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação, *cum animus domini* (IN RFB nº 1.467, de 2014, art. 5º, § 3º). Portanto, coexistindo titular do domínio e possuidor com ânimo de dono, pode a autoridade administrativa, para eleger o sujeito passivo tributário, optar por um deles, visando a facilitar o procedimento de arrecadação. Conforme os documentos colacionados pelo peticionário, o (XXX) exerce a posse a justo título da Fazenda (XXX) a partir da assinatura do acordo em questão, pelo que aquele (XXX) é o contribuinte do ITR relativamente à Fazenda (XXX), na qualidade de possuidor *cum animus domini*.

49. Consequentemente, a ora consultante deve apresentar uma solicitação de alteração cadastral para informar o espólio como titular da Fazenda (XXX) e uma alteração de titularidade por alienação para informar o (XXX) como titular da Fazenda (XXX). As solicitações devem ser apresentadas por meio do Coletor Web do Cafir e ser enviadas por remessa postal para a unidade administrativa da RFB que jurisdicione o Município de localização do imóvel rural ou entregues diretamente em unidade de atendimento da RFB, juntamente com uma cópia desta solução de consulta.

Conclusão

38. Por tudo o que foi exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo à consultante que:

38.1. o contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título;

38.2. havendo Escritura de Constituição de Direito Real de Superfície, entre o proprietário do imóvel rural (fundeiro) e a pessoa adquirente do direito real de superfície (superficiário), o fundeiro continua com o direito de propriedade, enquanto o superficiário passa a deter o domínio útil;

38.3. coexistindo na condição de contribuintes o proprietário do imóvel e o titular do seu domínio útil, pode a autoridade administrativa, para eleger o sujeito passivo tributário, optar por um deles, visando a facilitar os procedimentos de fiscalização e arrecadação;

38.4. a eleição do superficiário para o cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias, não afasta a responsabilidade do fundeiro.

À consideração superior.

Assinatura digital

FRANCISCO IVALDO RODRIGUES MORAIS
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

FRANCISCO RICARDO GOUVEIA COUTINHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit03

De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

Assinatura digital

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral de Tributação